Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Anden Afdeling, sat med fem dommere)

20. maj 2026 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – punktafgifter – artikel 32 i direktiv 2008/118/EF – artikel 32 i direktiv (EU) 2020/262 – begrebet »eget brug« – en privatpersons anskaffelse og transport af varer med henblik på vederlagsfri videregivelse til en anden privatperson«

I de forenede sager T-685/24 [Jelgratz] [i] og T-686/24 [Buchgint] [i],

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg, Tyskland) ved afgørelser af 17. juli 2024, indgået til Domstolen den 5. december 2024, i sagerne

A (T-685/24)

B (T-686/24)

mod

Hauptzollamt,

har

RETTEN (Anden Afdeling, sat med fem dommere),

sammensat af afdelingsformanden, S. Papasavvas, og dommerne N. Półtorak, G. Hesse (refererende dommer), D. Petrlík og I. Dimitrakopoulos,

generaladvokat: M. Brkan,

justitssekretær: V. Di Bucci,

på grundlag af Domstolens fremsendelse af anmodningerne om præjudiciel afgørelse til Retten den 6. januar 2025 i henhold til artikel 50b, stk. 3, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol,

henset til det sagsområde, der er omhandlet i artikel 50b, stk. 1, litra b), i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, og til den omstændighed, at der ikke foreligger et selvstændigt spørgsmål vedrørende fortolkningen som omhandlet i nævnte statuts artikel 50b, stk. 2,

* Processprog: tysk.

[i] Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den tyske regering ved J. Möller og N. Scheffel, som befuldmægtigede,

– den svenske regering ved H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz og J. Olsson, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Björkland og B. Martenczuk, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. februar 2026,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 32 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) og af artikel 32 i Rådets direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter (EUT 2020, L 58, s. 4).

2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med særskilte tvister mellem A og B, der er to privatpersoner, og Hauptzollamt (hovedtoldkontoret, Tyskland) vedrørende pålæggelsen af den tyske tobaksafgift på cigaretter i den første tvist og på opvarmet tobak i den anden tvist.

Retsgrundlag

EU-lovgivning

Direktiv 2008/118

3 Følgende fremgik af 8. og 31. betragtning til direktiv 2008/118:

»(8) Eftersom det fortsat er nødvendigt for det indre markeds funktion, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater, er det nødvendigt at gøre det klart på fællesskabsplan, hvornår punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for betalingen af punktafgiften.

[...]

(31) Medlemsstaterne bør kunne fastsætte, at varer, der overgår til forbrug, skal være forsynet med afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker. Anvendelse af sådanne mærker må ikke skabe hindringer for samhandelen inden for Fællesskabet.

Eftersom brugen af disse mærker ikke må give anledning til dobbeltbeskatning, bør det gøres klart, at et beløb, der er betalt eller stillet som sikkerhed for at få sådanne mærker, skal godtgøres, eftergives eller frigives af den medlemsstat, som udstedte mærkerne, hvis punktafgiften er forfaldet og er blevet opkrævet i en anden medlemsstat.

For at undgå misbrug bør de medlemsstater, som har udstedt disse mærker, dog kunne stille den betingelse for godtgørelsen, eftergivelsen eller frigivelsen, at det bevises, at de er blevet fjernet eller tilintetgjort.«

4 Artikel 7, stk. 1, i direktiv 2008/118 bestemte følgende:

»Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.«

5 Artikel 11 i direktiv 2008/118 bestemte:

»[...] [D]e kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, [kan,] hvis en berørt person anmoder derom, godtgøre eller eftergive punktafgifter på de pågældende varer i de situationer, som medlemsstaterne har fastsat, og i overensstemmelse med de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at hindre enhver form for unddragelse eller misbrug.

[...]«

6 Kapitel V i direktiv 2008/118 med overskriften »Punktafgiftspligtige varers bevægelse efter overgang til forbrug og beskatning heraf« omfattede direktivets artikel 32-38. Artikel 32, der indgik i afdeling 1 med overskriften »Anskaffelser foretaget af privatpersoner« i dette direktivs kapitel V, havde følgende ordlyd:

»1. Punktafgiften for punktafgiftspligtige varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv transporterer fra en medlemsstat til en anden, forfalder kun i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer anskaffes.

2. For at kunne fastslå, om de i stk. 1 omhandlede punktafgiftspligtige varer er bestemt til en privatpersons eget brug, skal medlemsstaterne mindst tage hensyn til følgende:

a) den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af de punktafgiftspligtige varer, og vedkommendes begrundelse for at være i besiddelse af dem

b) stedet, hvor de punktafgiftspligtige varer befinder sig, eller, når det er relevant, den anvendte transportform

c) ethvert dokument vedrørende de punktafgiftspligtige varer

d) arten af de punktafgiftspligtige varer

e) mængden af de punktafgiftspligtige varer.

3. Med henblik på anvendelsen af stk. 2, litra e), kan medlemsstaterne opstille vejledende mængder, men kun for at godtgøre ovennævnte forhold. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

a) for tobaksvarer:

– cigaretter: 800 stk.

[...]«

7 Kapitel V i direktiv 2008/118 indeholdt en afdeling 2 med overskriften »Oplægning i en anden medlemsstat«, hvis artikel 33 bl.a. bestemte:

»1. Når punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat for at blive leveret eller anvendt der, pålægges de punktafgift, og punktafgiften forfalder i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 36, stk. 1.

I denne artikel forstås ved »oplægning til erhvervsmæssige formål« oplægning af punktafgiftspligtige varer foretaget af en anden person end en privatperson eller af en privatperson til andet end eget brug og transport foretaget af denne i overensstemmelse med artikel 32.

[...]«

8 Artikel 34, der indgik i afdeling 2 i kapitel V i direktiv 2008/118, fastsatte:

»1. I de situationer, der er omhandlet i artikel 33, stk. 1, flyttes de punktafgiftspligtige varer mellem de forskellige medlemsstaters områder på grundlag af et ledsagedokument, der indeholder de vigtigste oplysninger fra det i artikel 21, stk. 1, omhandlede dokument. [...]«

9 Artikel 39, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2008/118 havde følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre bestemmelser, som medlemsstaterne måtte fastsætte for at sikre en korrekt anvendelse af nærværende artikel og undgå unddragelse, undgåelse eller misbrug, påser de, at afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker, jf. stk. 1, ikke skaber hindringer for den fri bevægelighed af punktafgiftspligtige varer.«

10 Artikel 48, stk. 1, i direktiv 2008/118 fastsatte følgende:

»Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest den 1. januar 2010 de nødvendige love og administrative bestemmelser for at efterkomme dette direktiv fra den 1. april 2010. [...]

[...]«

Direktiv 2020/262

11 Direktiv 2008/118 blev ophævet med virkning fra den 13. februar 2023 ved direktiv 2020/262. Følgende fremgår af 7. og 41. betragtning til dette direktiv:

»(7) Eftersom det fortsat er nødvendigt for det indre markeds funktion, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater, er det nødvendigt at gøre det klart på EU-plan, hvornår punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for betalingen af punktafgiften.

[...]

(41) Medlemsstaternes punktafgiftsniveauer for tobaksvarer og alkoholholdige drikkevarer varierer på grund af en række faktorer såsom finanspolitikken og folkesundhedspolitikken, og sådanne forskelle er i visse tilfælde betydelige. På den baggrund bør medlemsstaterne kunne begrænse risici, som muliggør skattesvig, skatteundgåelse eller skattemisbrug, truer eller underminerer den offentlige orden eller beskyttelsen af menneskers liv og sundhed. Medlemsstaterne bør derfor kunne træffe passende og forholdsmæssige foranstaltninger, der sætter dem i stand til at afgøre, om punktafgiftspligtige varer, der af en privatperson transporteres fra én medlemsstats område til en anden medlemsstats område, er anskaffet af den pågældende privatperson til eget brug.«

12 Artikel 6, stk. 2, i direktiv 2020/262 har følgende ordlyd:

»Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.«

13 Kapitel V i direktiv 2020/262 med overskriften »Punktafgiftspligtige varers bevægelse efter overgang til forbrug og beskatning heraf« omfatter direktivets artikel 32-46. Dette direktivs artikel 32, der indgår i afdeling 1 med overskriften »Anskaffelser foretaget af privatpersoner« i nævnte kapitel V, bestemmer bl.a. følgende:

»1. Punktafgiften for punktafgiftspligtige varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv transporterer fra én medlemsstats område til en anden medlemsstats område, forfalder kun i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer anskaffes.

2. For at kunne fastslå, om de i stk. 1 omhandlede punktafgiftspligtige varer er bestemt til en privatpersons eget brug, skal medlemsstaterne mindst tage hensyn til følgende:

a) den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af de punktafgiftspligtige varer, og begrundelsen for at være i besiddelse af dem

b) stedet, hvor de punktafgiftspligtige varer befinder sig, eller, hvis det er relevant, den anvendte transportform

c) ethvert dokument vedrørende de punktafgiftspligtige varer

d) arten af de punktafgiftspligtige varer

e) mængden af de punktafgiftspligtige varer.

3. Med henblik på anvendelsen af stk. 2, litra e), kan medlemsstaterne opstille vejledende mængder, men kun for at godtgøre ovennævnte forhold. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

a) for tobaksvarer:

– cigaretter: 800 stk.

[…]

– røgtobak: 1,0 kg

[…]«

14 Artikel 33, der indgår i afdeling 2 med overskriften »Procedure, der skal følges ved punktafgiftspligtige varers bevægelser, som er overgået til forbrug på en medlemsstats område og derefter flyttes til en anden medlemsstats område med henblik på levering til erhvervsmæssige formål« i kapitel V i direktiv 2020/262, bestemmer følgende:

»1. Når punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug på en medlemsstats område, flyttes til en anden medlemsstat[s] område for at blive leveret der til erhvervsmæssige formål eller anvendelse, pålægges de punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten.

[...]

2. I denne artikel betragtes punktafgiftspligtige varer som »leveret til erhvervsmæssige formål«, når de er overgået til forbrug på en medlemsstats område, er blevet flyttet fra denne medlemsstat til en anden medlemsstats område og enten er leveret til en anden person end en privatperson eller til en privatperson, hvis flytningen ikke er omfattet af artikel 32 eller 44[, der vedrører fjernsalg]. Punktafgiftspligtige varer skal imidlertid ikke betragtes som leveret til erhvervsmæssige formål, når de transporteres af denne privatperson til eget brug og flyttes fra den anden medlemsstats område.

[...]«

15 Artikel 35, der indgår i afdeling 2 i kapitel V i direktiv 2020/262, bestemmer:

»1. Bevægelser af punktafgiftspligtige varer anses kun for at opfylde kravene i denne afdeling, hvis de foregår på grundlag af et elektronisk forenklet administrativt dokument, der behandles i overensstemmelse med artikel 36.

[...]«

16 Artikel 54 i direktiv 2020/262 fastsætter:

»Medlemsstaterne tillader modtagelse af punktafgiftspligtige varer under de formaliteter, der er fastsat i artikel 33, 34 og 35 i direktiv [2008/118], indtil den 31. december 2023.

[...]«

17 Artikel 55, stk. 1, i direktiv 2020/262 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest den 31. december 2021 de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme artikel 2, 3, 6, 12, 16, 17, 19-22, 25-29, 33-46, 54, 55 og 57. De meddeler straks [Europa-]Kommissionen teksten til disse love og bestemmelser.

De anvender disse love og bestemmelser fra den 13. februar 2023, jf. dog artikel 54.

[...]«

18 Artikel 57 i direktiv 2020/262 har følgende ordlyd:

»Dette direktiv træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 1, 4, 5, 7-11, 13-15, 18, 23, 24, 30-32, 47-53, 56 og 58 finder anvendelse fra den 13. februar 2023.«

Tysk lovgivning

Lov om tobaksafgift (TabStG)

19 § 1, stk. 1, første punktum, i Tabaksteuergesetz (lov om tobaksafgift) af 15. juli 2009 (BGBl. 2009 I, s. 1870, herefter »TabStG«) i den affattelse af 10. august 2021, der fandt anvendelse fra den 1. juli 2022, bestemmer følgende:

»Tobaksvarer, opvarmet tobak, vandpibetobak og substitutionsprodukter for tobaksvarer pålægges tobaksafgift i afgiftsområdet.«

20 TabStG's § 1, stk. 2a, i den affattelse af 10. august 2021, der fandt anvendelse fra den 1. januar 2022, fastsætter, at opvarmet tobak er røgtobak i stykvis og separat form, som er egnet til at blive konsumeret ved inhalation af aerosol eller røg, der produceres i en anordning

21 TabStG's § 22 i den affattelse af 25. juli 2014, der fandt anvendelse fra den 31. juli 2014 til den 12. februar 2023, bestemte følgende:

»(1) Tobaksvarer, som er overgået til forbrug i andre medlemsstater, og som en privatperson anskaffer til eget brug og transporterer til afgiftsområdet (privat brug), er afgiftsfrie.

(2) Med henblik på vurderingen af, om tobaksvarer i henhold til stk. 1 er bestemt til eget brug, skal der tages hensyn til følgende kriterier:

1. den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af tobaksvarerne, og begrundelsen for at være i besiddelse af dem

2. stedet, hvor tobaksvarerne befinder sig, eller den anvendte transportform

3. dokumenter vedrørende tobaksvarerne

4. arten og mængden af tobaksvarer.

(3) […]

(4) Bundesministerium der Finanzen [(forbundsministeriet for skatter og afgifter, Tyskland)] har med henblik på at sikre opretholdelsen af skatte- og afgiftsindtægterne bemyndigelse til uden godkendelse fra Bundesrat [(forbundsrådet, Tyskland)] ved bekendtgørelse at fastsætte, ved hvilken mængde af tobaksvarer i henhold til stk. 1 det ved afkræftelig formodning skal lægges til grund, at de pågældende tobaksvarer ikke er bestemt til den pågældende privatpersons eget brug.«

22 TabStG's § 22 i den affattelse af 30. marts 2021, der fandt anvendelse fra den 13. februar 2023, bestemmer:

»(1) Tobaksvarer, som er overgået til forbrug i andre medlemsstater, og som en privatperson anskaffer til eget brug og transporterer til afgiftsområdet (privat brug), er afgiftsfrie.

(2) Ved vurderingen af, om tobaksvarer i henhold til stk. 1 er bestemt til eget brug, skal der tages hensyn til følgende kriterier:

1. den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af tobaksvarerne, og begrundelsen for at være i besiddelse af dem

2. stedet, hvor tobaksvarerne befinder sig, eller den anvendte transportform

3. dokumenter vedrørende tobaksvarerne

4. arten og mængden af tobaksvarer.

(3) Bundesministerium der Finanzen [(forbundsministeriet for skatter og afgifter)] har med henblik på at sikre opretholdelsen af skatte- og afgiftsindtægterne bemyndigelse til uden godkendelse fra Bundesrat [(forbundsrådet)] ved bekendtgørelse at fastsætte, ved hvilken mængde af tobaksvarer i henhold til stk. 1 det ved afkræftelig formodning skal lægges til grund, at de pågældende tobaksvarer ikke er bestemt til den pågældende privatpersons eget brug.«

23 TabStG's § 23, stk. 1, i den affattelse af 15. juli 2009, der fandt anvendelse fra den 1. april 2010 til den 12. februar 2023, bestemte:

»Såfremt tobaksvarer i andre end de i § 22, stk. 1, nævnte tilfælde i strid med § 17, stk. 1, transporteres eller sendes fra en anden medlemsstat, hvor varerne er overgået til forbrug, til afgiftsområdet (erhvervsmæssige formål), forfalder punktafgiften, når tobaksvarerne første gang oplægges til erhvervsmæssige formål. Den person, der hæfter for betalingen af afgiftsskylden, er den, som foretager leveringen eller oplægger tobaksvarerne, samt modtageren, så snart denne er kommet i besiddelse af tobaksvarerne. [...]«

24 TabStG's § 23f, stk. 1, i den affattelse af 30. marts 2021, der fandt anvendelse fra den 13. februar 2023, fastsætter:

»Afgiften forfalder, jf. dog stk. 2:

[...]

4. Såfremt tobaksvarer i andre end de i § 22, stk. 1, og § 23, stk. 1, nævnte tilfælde i strid med § 17, stk. 1, transporteres eller sendes fra en anden medlemsstat, hvor varerne er overgået til forbrug, til afgiftsområdet: når varerne første gang er oplagt i afgiftsområdet; i alle andre tilfælde: når tobaksvarerne, som er overgået til forbrug, oplægges, såfremt afgiften endnu ikke er opkrævet i afgiftsområdet.«

Bekendtgørelse om tobaksafgift (TabStV)

25 § 39 i Tabaksteuerverordnung (bekendtgørelse om tobaksafgift) af 5. oktober 2009 (BGBl. 2009 I, s. 3262, herefter »TabStV«) i den affattelse, der var gældende fra den 1. juli 2021 til den 28. oktober 2022, bestemte:

»(1) Såfremt flere end 800 cigaretter [...] i henhold til [TabStG's] § 22 transporteres til afgiftsområdet til private formål, lægges det ved afkræftelig formodning til grund, at tobaksvarerne transporteres til afgiftsområdet til erhvervsmæssige formål (jf. [TabStG's] § 23).

(2) Videregivelse af tobaksvarer, også hvor denne sker vederlagsfrit, betragtes uafhængigt af den transporterede mængde ikke som sket til eget brug i henhold til [TabStG's] § 22.«

26 TabStV's § 39 i den affattelse, der for så vidt angår stk. 1 finder anvendelse fra den 13. februar 2023 og for så vidt angår stk. 2 fra den 1. juli 2021, har følgende ordlyd:

»(1) Såfremt flere end 800 cigaretter, 800 stk. opvarmet tobak, 200 cigarer, 400 cerutter og cigarillos eller mere end 1 kg røgtobak i henhold til [TabStG's] § 22 transporteres til afgiftsområdet til private formål, lægges det ved afkræftelig formodning til grund, at tobaksvarerne leveres til afgiftsområdet til erhvervsmæssige formål (jf. [TabStG's] §§ 23-23c).

(2) Videregivelse af tobaksvarer, også hvor denne sker vederlagsfrit, betragtes uafhængigt af den transporterede mængde ikke som sket til eget brug i henhold til [TabStG's] § 22.«

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

27 A og B, der er sagsøgere i hovedsagerne, er to privatpersoner, som ved ankomsten fra Polen blev kontrolleret af tyske toldembedsmænd, mens de transporterede forarbejdet tobak forsynet med polske afgiftsmærker.

28 A blev kontrolleret den 6. august 2022, mens han transporterede 800 cigaretter. Han oplyste toldembedsmændene om, at han var ikke-ryger, og at han transporterede cigaretterne for en bekendt. Cigaretterne blev beslaglagt, og A blev pålagt at betale den tyske tobaksafgift. Han præciserede senere under klagesagen, at han havde anskaffet cigaretterne for at tilbyde dem til sin far, der bor i Tyskland.

29 B blev derimod kontrolleret den 27. april 2023, mens han transporterede 400 cigaretter og 200 stk. opvarmet tobak. Adspurgt af toldembedsmændene oplyste han, at cigaretterne var bestemt til hans eget brug, mens den opvarmede tobak var bestemt til hans datter. Han fik lov til at beholde sine cigaretter uden at skulle betale afgift. Den opvarmede tobak, der var bestemt til hans datter, blev imidlertid beslaglagt, og han blev pålagt at betale den tyske tobaksafgift.

30 I begge tilfælde fandt Hauptzollamt, at sådanne varer ikke var fritaget for den tyske tobaksafgift, når en privatperson anskaffer dem og derefter indfører dem i afgiftsområdet for på dette område at give dem som gave i overensstemmelse med TabStV's § 39, stk. 2, der fandt anvendelse fra den 1. juli 2021.

31 Efter gentagne forgæves klager anlagde sagsøgerne i hovedsagerne hver især sag ved Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg, Tyskland), der er den forelæggende ret, til prøvelse af deres afgiftsopgørelse vedrørende den tyske tobaksafgift og til prøvelse af beslaglæggelsen af de omhandlede varer.

32 I denne sammenhæng ønsker den forelæggende ret oplyst, om der kan være tale om anskaffelse af forarbejdet tobak til eget brug som omhandlet i artikel 32 i direktiv 2008/118, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen i sag T-685/24, og i artikel 32 i direktiv 2020/262, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen i sag T-686/24, når disse tobaksvarer er blevet anskaffet af en privatperson med henblik på at blive videregivet til en anden privatperson, eller om det skal antages, at enhver hensigt om videregivelse, selv vederlagsfri, udelukker, at de er anskaffet af en privatperson til eget brug. Den forelæggende

ret er desuden i tvivl om, hvilke kriterier der skal lægges til grund for at kvalificere en sådan anskaffelse som en gave, såfremt det skulle lægges til grund, at denne gave kan anses for anskaffet til eget brug som omhandlet i disse bestemmelser. Den forelæggende ret ønsker i denne forbindelse oplyst, om kredsen af modtagere af en sådan gave pr. definition kan begrænses til en kreds af nære pårørende, over for hvem der består en forsørgerpligt, eller om den også omfatter andre personer, som en sådan gave vil blive givet til.

33 På denne baggrund har Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg) i sagerne T-685/24 og T-686/24 besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 32 i [direktiv 2008/118] [og artikel 32 i direktiv 2020/262] fortolkes således, at [bestemmelserne] er til hinder for en national fortolkning, ifølge hvilken »eget brug« ved anskaffelsen af tobaksvarer til videregivelse til en anden person, selv om en sådan videregivelse sker vederlagsfrit, uafhængigt af den transporterede mængde er udelukket?

2) Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende:

Skal artikel 32 i direktiv [2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262] fortolkes således, at begrebet »eget brug« under hensyntagen til de øvrige kriterier – navnlig mængdekriteriet – omfatter gaver til nære pårørende, men ikke gaver til andre personer?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

34 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 skal fortolkes således, at det heri omhandlede begreb en privatpersons »eget brug« ikke omfatter den situation, hvor den berørte privatperson anskaffer og transporterer punktafgiftspligtige varer med henblik på vederlagsfrit at videregive dem til en anden privatperson, uafhængigt af den transporterede mængde af de pågældende varer.

35 Indledningsvis bemærkes for det første, at det følger af artikel 48, stk. 1, i direktiv 2008/118 og af artikel 57 i direktiv 2020/262, at artikel 32 i direktiv 2008/118 var gældende fra den 1. april 2010 til den 12. februar 2023. Sidstnævnte bestemmelse finder således anvendelse ratione temporis på de faktiske omstændigheder i hovedsagen i sag T-685/24, eftersom grænsekontrollen fandt sted den 6. august 2022. For det andet regulerer artikel 32 i direktiv 2020/262, som fandt anvendelse fra den 13. februar 2023, ratione temporis de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen i sag T-686/24, idet grænsekontrollen blev foretaget den 27. april 2023.

36 Det skal endvidere bemærkes, at i overensstemmelse med fast retspraksis følger det af såvel kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at en EU-retlig bestemmelse, som efter sin ordlyd ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Unionen (jf. i denne retning dom af 10.6.2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uskyldig medhjælper), C-279/19, EU:C:2021:473, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

37 Artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 indeholder ingen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge betydningen og rækkevidden af begrebet »eget brug«. Dette begreb skal derfor med henblik på anvendelsen af disse direktiver anses for et selvstændigt EU-retligt begreb, som skal fortolkes ensartet på samtlige medlemsstaters område.

38 Selv om ordlyden af artikel 32, stk. 1, i direktiv 2020/262 ikke er fuldstændig enslydende med ordlyden af artikel 32, stk. 1, i direktiv 2008/118, er indholdet af disse bestemmelser i det væsentlige identisk.

39 Det fremgår af de nævnte bestemmelser, at når en privatperson har anskaffet punktafgiftspligtige varer til eget brug og selv har transporteret dem fra en medlemsstat til en anden, forfalder punktafgiften kun i den medlemsstat, hvor disse punktafgiftspligtige varer er anskaffet.

40 For at artikel 32 i direktiv 2008/118 eller artikel 32 i direktiv 2020/262 kan finde anvendelse, skal tre betingelser således være opfyldt: De punktafgiftspligtige varer skal være anskaffet af en privatperson, anskaffelsen skal være sket til eget brug, og transporten af varerne skal være blevet gennemført af den pågældende privatperson selv fra en medlemsstat til en anden (jf. analogt dom af 23.11.2006, Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis). I det foreliggende tilfælde vedrører den forelæggende rets første spørgsmål udelukkende den anden af disse betingelser, idet de to andre betingelser er opfyldt, således som det fremgår af anmodningerne om præjudiciel afgørelse.

41 Ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal der tages hensyn til ordlyden af denne, til den sammenhæng, hvori den indgår, og til det mål, som den forfølger (dom af 14.11.2019, State Street Bank International, C-255/18, EU:C:2019:967, præmis 34; jf. ligeledes i denne retning dom af 27.5.2019, PF (Øverste anklager i Litauen), C-509/18, EU:C:2019:457, præmis 28).

42 Hvad i første række angår en ordlydsfortolkning af begrebet »eget brug« som omhandlet i artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 skal det bemærkes, at i visse sprogversioner af disse bestemmelser, såsom den spanske (uso propio), den engelske (own use), den kroatiske (vlastitu uporabu), den græske (diki tou chrisi), den italienske (uso personale), den portugisiske (uso pessoal), den slovakiske (vlastné použitie) og den slovenske (lastno uporabo), henviser dette begreb klart til personligt eller eget brug. Andre sprogversioner af de samme bestemmelser er derimod mindre klare, idet det ikke helt kan udelukkes, at de kan omfatte henvisning til visse anskaffelser af varer, der foretages med henblik på en vederlagsfri videregivelse til tredjemand. Dette er navnlig tilfældet hvad angår den franske (besoins propres), den nederlandske (eigen behoeften), den tjekkiske (vlastní potřebu) og som anført af den forelæggende ret den tyske (Eigenbedarf) version.

43 Ordlyden af artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 er således ikke tilstrækkelig til at fjerne tvetydigheden med hensyn til fortolkningen af disse bestemmelser. I denne henseende følger det af fast retspraksis, at den formulering, der er anvendt i en af sprogversionerne af en EU-retlig bestemmelse, ikke kan tjene som eneste grundlag for bestemmelsens fortolkning eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. EU-bestemmelserne skal nemlig fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle Unionens sprog. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en EU-retlig tekst skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af

den sammenhæng, hvori den indgår, og på baggrund af de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. dom af 18.9.2019, VIPA, C-222/18, EU:C:2019:751, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

44 Hvad i anden række angår den sammenhæng, hvori artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 indgår, skal det bemærkes, at disse direktiver fastsætter regler vedrørende oplægning og omsætning af samt kontrol med punktafgiftspligtige varer, herunder navnlig med henblik på at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater (jf. analogt dom af 23.11.2006, Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

45 I overensstemmelse med det formål om at harmonisere tidspunktet for punktafgiftens forfald, der er anført i ottende betragtning til direktiv 2008/118 og i syvende betragtning til direktiv 2020/262, bestemmer disse direktiver i henholdsvis artikel 7, stk. 1, og artikel 6, stk. 2, at punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

46 På trods af disse bestemmelser er det imidlertid ikke udelukket, at der efterfølgende opkræves punktafgifter i en anden medlemsstat. Dette er i øvrigt formålet med kapitel V i direktiv 2008/118 og 2020/262, som regulerer punktafgiftspligtige varers bevægelse efter overgang til forbrug og beskatningen heraf.

47 Da punktafgiften er en afgift, der pålægges forbruget, skal forfaldstidspunktet være så tæt som muligt på forbrugeren (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, præmis 50 og 51). Med henblik herpå bestemmer artikel 33 i direktiv 2008/118 og artikel 33 i direktiv 2020/262 bl.a., at punktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten, når de overgår til forbrug på en medlemsstats område og derefter flyttes til en anden medlemsstats område for henholdsvis »at blive […] anvendt der« eller »at blive leveret der til […] anvendelse«.

48 Hvad derimod angår varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv transporterer, erlægges punktafgiften i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer er anskaffet i overensstemmelse med artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262.

49 I den generelle opbygning af de nævnte direktivers kapitel V udgør artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 undtagelser fra den almindelige afgiftsordning, der er fastsat i disse direktivers artikel 33, og skal derfor fortolkes strengt. En sådan fortolkning er i overensstemmelse med de sprogversioner af disse bestemmelser, der henviser til begrebet personligt eller eget brug.

50 Hvad i tredje række angår de mål, der forfølges med direktiv 2008/118 og 2020/262, skal det præciseres, at punktafgifterne i disse direktivers sammenhæng udgør en forbrugsafgift, og at medlemsstaternes opkrævning heraf navnlig imødekommer finanspolitiske krav samt krav om beskyttelse af folkesundheden gennem en begrænsning af forbruget af varer, som frembyder forskellige sundhedsmæssige risici, såsom tobak eller alkoholholdige drikkevarer. Sådanne hensyn ligger til grund for de forskelle, der er konstateret mellem de forskellige medlemsstaters afgiftsniveauer. I denne sammenhæng har direktiv 2008/118 og 2020/262 til formål at indføre en generel harmoniseret ordning for punktafgifter med henblik på at sikre de pågældende varers frie bevægelighed og dermed et velfungerende indre marked (dom af 13.1.2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, præmis 28).

51 Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 40 i forslaget til afgørelse, er bekæmpelsen af skattesvig, skatteundgåelse og eventuelt misbrug blandt de formål, der forfølges med direktiv 2008/118, således som det fremgår af 31. betragtning til og artikel 11 samt artikel 39, stk. 3, første afsnit, i dette direktiv (dom af 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, præmis 55). Dette er ligeledes et af de formål, der forfølges med direktiv 2020/262. Det præciseres i denne henseende i 41. betragtning til dette direktiv, at medlemsstaterne, henset til forskellene, der i visse tilfælde er betydelige, mellem medlemsstaternes punktafgiftsniveauer for bl.a. tobaksvarer, bør kunne begrænse risici, som muliggør skattesvig, skatteundgåelse eller skattemisbrug, truer eller underminerer den offentlige orden eller beskyttelsen af menneskers liv og sundhed.

52 For at nå dette mål bør medlemsstaterne, som det fremgår af 41. betragtning til direktiv 2020/262, kunne træffe passende og forholdsmæssige foranstaltninger, der sætter dem i stand til at afgøre, om punktafgiftspligtige varer, der af en privatperson transporteres fra én medlemsstats område til en anden medlemsstats område, er anskaffet af den pågældende privatperson til eget brug.

53 Selv om bevægelser af punktafgiftsbelagte varer til erhvervsmæssige formål i overensstemmelse med artikel 34 i direktiv 2008/118 og artikel 35 i direktiv 2020/262 er underlagt en streng digital sporbarhed ved hjælp af elektroniske administrative dokumenter, er en privatpersons transport af disse varer i denne henseende kendetegnet ved en fritagelse for enhver administrativ formalitet. For at afhjælpe denne manglende dokumentation opregner artikel 32, stk. 2, i direktiv 2008/118 og artikel 32, stk. 2, i direktiv 2020/262 de elementer, som medlemsstaterne skal tage i betragtning med henblik på at afgøre, om punktafgiftspligtige varer, der er anskaffet og transporteret af en privatperson, er bestemt til den berørte privatpersons eget brug. Disse elementer omfatter den transporterede mængde varer (dvs. 800 stk. hvad angår cigaretter) og grundene til at besidde dem.

54 Heraf følger, at der i forbindelse med stikprøvekontroller, som bl.a. er baseret på de vejledende tærskler, der er fastsat i direktiv 2008/118 og direktiv 2020/262, foreligger en strukturel risiko for svig som følge af en fordrejning af begrebet »eget brug«, henset til manglen på dokumentation og ad hoc-karakteren af kontrollen ved de indre grænser.

55 Dette bekræftes af Kommissionens nylige undersøgelse, som generaladvokaten har nævnt i punkt 47 i forslaget til afgørelse, og hvoraf det fremgår, at der på grund af den ringe sandsynlighed for, at privatpersoner kontrolleres under deres rejser, er konstateret misbrug af den ordning, der er fastsat i artikel 32, stk. 1, i direktiv 2008/118 og artikel 32, stk. 1, i direktiv 2020/262, navnlig hvad angår de mængder tobak, der er blevet transporteret af privatpersoner fra medlemsstater, hvor der opkræves lave punktafgifter, til medlemsstater med højere satser.

56 En bred fortolkning af begrebet »eget brug« i den forstand, at det omfatter vederlagsfrie videregivelser mellem privatpersoner, indebærer derfor en væsentlig risiko for skatteundgåelse, i det omfang, visse videregivelser vil kunne give anledning til en direkte eller indirekte modydelse, som skattemyndighederne ikke ville være i stand til eller i det mindste ville have betydelige vanskeligheder med at kontrollere eller opdage. En bred definition af begrebet »eget brug« vil således skabe et gunstigt miljø for misbrug af den ordning, der er fastsat i artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262, og dermed bringe de mål, der er nævnt i præmis 51 ovenfor, i fare.

57 Omvendt kan en streng fortolkning af begrebet »eget brug« sammenholdt med toldtilsyn med en privatpersons gentagne transport af varer bidrage effektivt til bekæmpelsen af skatteundgåelse. I et sådant tilfælde er toldmyndighederne nemlig i stand til at bekæmpe misbrug ved bl.a. at støtte sig på privatpersoners angivelser og ved at foretage en vurdering af, om de samlede mængder, der transporteres inden for en given periode, med rimelighed kan anses for at være beregnet til personligt brug.

58 Nødvendigheden af at forebygge og bekæmpe skatteundgåelse og svigagtig afgiftspraksis eller misbrug taler derfor for en streng fortolkning af begrebet »eget brug« i artikel 32, stk. 1, i direktiv 2008/118 og artikel 32, stk. 1, i direktiv 2020/262, der bl.a. udelukker den situation, hvor en privatperson anskaffer og transporterer punktafgiftspligtige varer med henblik på vederlagsfrit at videregive dem til en anden privatperson, uafhængigt af hvilken mængde af disse varer der er tiltænkt at blive videregivet.

59 Dette gælder så meget desto mere, som en bred fortolkning af begrebet »eget brug«, der ligeledes omfatter videregivelser til andre privatpersoner, risikerer at underminere medlemsstaternes skatte- og sundhedspolitik ved at gøre det muligt for den endelige forbruger at unddrage sig den afgiftsbyrde, der har til formål at modvirke forbruget af de omhandlede varer. Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 49 i forslaget til afgørelse, har Domstolen nemlig allerede fastslået, at punktafgifter for så vidt angår tobaksvarer udgør et vigtigt og effektivt middel til at bekæmpe forbruget af disse varer og følgelig til beskyttelse af den offentlige sundhed (jf. dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

60 Under disse omstændigheder skal begrebet »eget brug« fortolkes således, at det er begrænset til anskaffelse og transport af punktafgiftspligtige varer, såsom forarbejdet tobak, der er bestemt til strengt personligt brug af den privatperson, der har anskaffet dem.

61 Denne fortolkning kan ikke drages i tvivl af Domstolens praksis, som den forelæggende ret har henvist til, og som vedrører begrebet »personlige effekter eller bohave« som omhandlet i artikel 7, stk. 3, i Rådets forordning (EF) nr. 338/97 af 9. december 1996 om beskyttelse af vilde dyr og planter ved kontrol af handelen hermed (EFT 1997, L 61, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EU) nr. 1320/2014 af 1. december 2014 (EUT 2014, L 361, s. 1).

62 I dom af 12. maj 2021, Hauptzollamt B (Kaviar fra størarter) (C-87/20, EU:C:2021:382), fastslog Domstolen nemlig, at det fremgår af både den sammenhæng, som forordning nr. 338/97 indgår i, og af denne forordnings formål, at en død enhed, en del af en enhed eller et produkt heraf, såsom kaviar fra størarter, ikke kan kvalificeres som en »personlig effekt eller bohave«, når importøren forfølger et kommercielt formål, mens en sådan kvalificering derimod er tilladt, når den omhandlede kaviar udgør en personlig ejendom eller besiddes til ikke-kommercielle formål, uanset om den er bestemt til at blive foræret til tredjemand.

63 Udtrykket »personlig effekt eller bohave«, der er nævnt i præmis 62 ovenfor, svarer imidlertid ikke til begrebet »eget brug«, der indgår i artikel 32 i direktiv 2008/118 og i artikel 32 i direktiv 2020/262. Som generaladvokaten har anført i punkt 54 i forslaget til afgørelse, forfølger forordning nr. 338/97 desuden ikke det formål om bekæmpelse af skattesvig, skatteundgåelse og eventuelt misbrug, der forfølges med direktiv 2008/118 og 2020/262, men har til formål at sikre den størst mulige beskyttelse af vilde dyr og planter ved kontrol af handelen hermed under overholdelse af formålene, principperne og bestemmelserne i konventionen om international handel med

udryddelsestruede vilde dyr og planter, undertegnet i Washington den 3. marts 1973 (*United Nations Treaty Series*, bind 993, I-14537) (dom af 12.5.2021, Hauptzollamt B (Kaviar fra størarter), C-87/20, EU:C:2021:382, præmis 34).

64 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 skal fortolkes således, at begrebet en privatpersons »eget brug« ikke omfatter den situation, hvor den berørte privatperson anskaffer og transporterer punktafgiftspligtige varer med henblik på vederlagsfrit at videregive dem til en anden privatperson, uafhængigt af hvilken mængde af disse varer der er tiltænkt at blive videregivet.

Det andet spørgsmål

65 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 32 i direktiv 2008/118 og artikel 32 i direktiv 2020/262 skal fortolkes således, at begrebet »eget brug« finder anvendelse på gaver, der tilbydes nære pårørende, men ikke gaver til andre personer.

66 Da dette spørgsmål er blevet stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende, er det imidlertid ufornødent at besvare dette spørgsmål.

Sagsomkostninger

67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra parternes udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Retten, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender

RETTEN (Anden Afdeling, sat med fem dommere)

for ret:

Artikel 32 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF og artikel 32 i Rådets direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter skal fortolkes således, at begrebet en privatpersons »eget brug« ikke omfatter den situation, hvor den berørte privatperson anskaffer og transporterer punktafgiftspligtige varer med henblik på vederlagsfrit at videregive dem til en anden privatperson, uafhængigt af hvilken mængde af disse varer der er tiltænkt at blive videregivet.

Papasavvas Półtorak Hesse

Petrlík Dimitrakopoulos

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. maj 2026.

Underskrifter